

Audience publique du 2 avril 2009

Recours formé par
la société civile immobilière X. SCI, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24189 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 mars 2008 par la société civile immobilière X. SCI, établie et ayant son siège social à L-..., comparant par Monsieur ..., administrateur statutaire, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 mars 2008 (n° C 14331 du rôle) portant rejet de la demande en annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 3 du 7 novembre 2005 portant fixation d'une astreinte de 800 euros pour non-dépôt de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives de l'année 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2008 par Monsieur ... pour compte de la société X. SCI ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

En date du 30 août 2005, le bureau d'imposition Sociétés 3 émit à l'égard de la société civile immobilière X. SCI une sommation-astreinte lui enjoignant de déposer jusqu'au 13 septembre 2005 la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2003, sous peine de se voir infliger une astreinte de 800 euros. Cette sommation-astreinte fut notifiée à la société X. SCI à l'adresse « ..., L- ... ».

Par décision liquidant l'astreinte du 7 novembre 2005, le bureau d'imposition Sociétés 3 constata le non-dépôt de la déclaration susvisée par la société X. SCI et lui infligea une astreinte de 800 euros à verser avant le 21 novembre 2005 au receveur des Contributions de Luxembourg. Cette décision liquidant l'astreinte fut également notifiée à l'adresse « ..., L- ... ».

Par lettre du 11 novembre 2005, la société X. SCI introduisit auprès du bureau d'imposition Sociétés 3 une demande en annulation de cette astreinte en présentant en substance « *les objections* » que Monsieur ... serait le mandataire officiel de la société X. SCI dont le siège serait établi à l'adresse privée de Monsieur ... et que le bureau d'imposition aurait été informé de l'adresse officielle de la société X. SCI au moins depuis l'année 2002, de manière que la décision du 7 novembre 2005 n'aurait pas été correctement adressée et présenterait un vice de forme quant à la notification, tout comme toute décision antérieure.

Par courrier du 4 décembre 2006, Monsieur ... sollicita pour compte de la société X. SCI la délivrance d'une copie de la sommation-astreinte dont il n'aurait jamais eu connaissance et la confirmation sur ce que son recours du 11 novembre 2005 avait bien été continué au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur ». Cette demande fut rappelée par courrier du mandataire de la société X. SCI du 5 janvier 2007.

Par une décision sur recours hiérarchique formel du 23 janvier 2007, inscrite sous le numéro C 13345 du rôle, le directeur rejeta le recours de la société X. SCI comme non fondé au motif que « *les moyens invoqués par le recourant, s'ils étaient recevables dans le cadre d'un recours dirigé contre une sommation-astreinte, ne sauraient cependant servir de fondement à une action dirigée contre la liquidation de l'astreinte, alors que ce dernier acte ne revient pas sur les conditions d'application du § 202 AO qui faisaient l'objet de la sommation-astreinte* ».

Contre cette décision directoriale, la société X. SCI fit introduire un recours en l'annulation, par requête déposée le 20 février 2007 au greffe du tribunal administratif.

Par un jugement du tribunal administratif du 5 novembre 2007 (n° 22571 du rôle), le recours en annulation fut déclaré recevable et justifié quant au fond et la décision du directeur du 23 janvier 2007 fut annulée au motif que la procédure, telle que prévue par le § 304 (1) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », prévoyant que le directeur n'est autorisé à statuer sur un recours hiérarchique formel que si l'auteur de la décision contestée a pris position quant à son maintien ou non, n'aurait pas été respectée.

Par courrier du 23 novembre 2007, le secrétaire de la division contentieux de l'administration des Contributions directes transmet au bureau d'imposition Sociétés 3 la requête introductive d'un recours hiérarchique formel pour nouvel examen de la décision entreprise, conformément aux termes du § 304 (1) AO, en invitant le bureau d'imposition d'avertir le secrétariat du Contentieux si la décision était maintenue ou retirée.

Par lettre du 3 mars 2008 à l'adresse du directeur, le bureau d'imposition Sociétés 3 confirma le maintien de la décision liquidant l'astreinte.

Par décision du 13 mars 2008, le directeur rejeta le recours hiérarchique formel du 11 novembre 2005 de la société X. SCI comme non fondé. Cette décision est libellée de la manière suivante :

« *Vu la requête introduite le 11 novembre 2005 par le sieur ..., au nom de la Société Civile Immobilière X., L-..., tendant à l'annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 3 du 7 novembre 2005 portant fixation d'une astreinte de 800 euros pour non-dépôt de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives de l'année 2003 ;*

Vu le dossier fiscal;

Vu le jugement du tribunal administratif du 5 novembre 2007 (No 22571 du rôle) ;

Vu l'acte du bureau d'imposition du 3 mars 2008 par lequel ce dernier, en application du § 304 (1) AO, entend maintenir la décision litigieuse du 7 novembre 2005 ;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 AO la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, effectuée conformément au § 89 AO, est présumée accomplie le jour de la mise à la poste;

Considérant que le recours contre la décision liquidant l'astreinte a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les forme et délai de la loi;

qu'il est partant recevable;

Quant au fond

Considérant que les moyens invoqués par la recourante, s'ils étaient recevables dans le cadre d'un recours dirigé contre une sommation-astreinte, ne sauraient cependant servir de fondement à une action dirigée contre la liquidation de l'astreinte, alors que ce dernier acte ne revient pas sur les conditions d'application du § 202 AO qui faisaient l'objet de la sommation-astreinte;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme;

le rejette comme non fondé. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 mars 2008, la société X. SCI a fait introduire un recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision du directeur précitée du 13 mars 2008.

Au vœu des dispositions combinées du § 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision liquidant une astreinte. Il s'ensuit que le tribunal n'est pas compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre subsidiaire.

Le recours en annulation, introduit à titre principal, est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société demanderesse soulève un premier moyen d'annulation tiré du défaut d'une notification valable de la sommation-astreinte et de la décision liquidant l'astreinte déferée, au motif que ces actes auraient été envoyés à un autre associé de la société X. SCI en violation du § 219 (1) AO, alors que Monsieur ... aurait été depuis 2002 le mandataire officiel de la société X. SCI dont le siège serait établi à son

domicile privé de l'époque à ..., entraînant que ces actes ne seraient pas valables faute d'avoir été dûment notifiés à leur destinataire. Elle soutient encore dans ce contexte que le bureau d'imposition Sociétés 3 aurait méconnu les dispositions du § 91 (1) AO.

La société demanderesse soulève ensuite la question de savoir si la fixation d'une astreinte à l'encontre d'une société civile immobilière est valable au vu de la non-reconnaissance de sa personnalité juridique en droit fiscal et de la qualité de contribuable au sens du § 97 AO revenant aux associés.

Elle conteste finalement la décision directoriale en ce que celle-ci a retenu que ses moyens ne pourraient pas servir de fondement à une action dirigée contre la liquidation de l'astreinte, en faisant valoir que le § 202 AO permettrait d'exercer un recours contre tous les actes y visés.

Le délégué du gouvernement expose qu'il serait un fait établi que Monsieur ... aurait abusé de sa fonction d'ancien fonctionnaire de l'administration des Contributions directes en procédant lui-même à l'annulation à partir de son ordinateur de la décision liquidant l'astreinte litigieuse du 7 novembre 2005, entraînant que des poursuites disciplinaires auraient été entamées contre lui de ce chef. Il en déduit que Monsieur ... aurait incontestablement eu connaissance de l'existence de la sommation-astreinte du 30 août 2005 ainsi que de la décision liquidant l'astreinte du 7 novembre 2005.

En droit, le délégué du gouvernement soutient que contrairement au bulletin d'imposition *strictu sensu*, pour lequel le législateur aurait imposé le mode de la signification formelle au § 211 (3) AO, aucun mode de notification spécifique ne serait prévu pour la notification des décisions liquidant une astreinte, de sorte que leur notification serait libre. Il estime ainsi qu'il ressortirait clairement des éléments du dossier que la notification de la décision liquidant l'astreinte par la voie postale serait régulière en l'espèce. Il invoque encore le § 246 (2) AO, aux termes duquel « *ein Rechtsmittel kann eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt* », pour soutenir qu'un recours peut être introduit par le contribuable dès le moment où la décision qu'il veut attaquer existe légalement, c'est-à-dire a été arrêtée définitivement et signée ou paraphée par le fonctionnaire compétent pour la prendre (« *aktenmässiges Vorliegen* »), même si elle n'a pas encore été notifiée dans les formes légales, dès que le contribuable a acquis connaissance de l'existence de cette décision. Or, il serait constant que Monsieur ... a pris connaissance de la décision liquidant l'astreinte à un moment où celle-ci existait légalement, de sorte que ce dernier ne pourrait pas valablement se référer à un « *Nicht-Akt* » résultant de l'absence de notification régulière, d'autant plus que le législateur n'a pas prévu de formalité de notification spécifique pour ce type de décision. Il en déduit que l'exercice des voies de recours contre la sommation-astreinte du 30 août 2005 et la liquidation de l'astreinte du 7 novembre 2005 aurait été garanti à suffisance de droit.

Le représentant étatique conclut ensuite au rejet du recours quant au fond dans la mesure où la décision liquidant l'astreinte n'aurait décidé rien d'autre que le montant de l'astreinte à liquider, alors que ni l'obligation de faire définie précédemment par un mandement, ni la commination d'astreinte pour en forcer le respect n'aurait fait l'objet d'un recours.

Dans son mémoire en réplique, la société X. SCI conteste la version des faits, telle que présentée par le délégué du gouvernement, concernant l'annulation de la décision liquidant l'astreinte par Monsieur ..., en se prévalant en substance de l'existence d'un complot criminel organisé contre la personne de Monsieur ... par des fonctionnaires de

l'administration des Contributions directes, tout en précisant que Monsieur ... aurait déposé une plainte pénale à l'encontre de ces fonctionnaires.

En droit, la société demanderesse se prévaut encore du § 202 (6) AO dernière phrase, qui prévoit que « *die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich geschehen, ausser wenn Gefahr im Verzug liegt* », en arguant du fait que cette règle n'aurait pas été respectée en l'occurrence, alors que ni la société, ni son représentant n'aurait reçu d'écrit de la part du bureau d'imposition Sociétés 3. Elle relève ensuite qu'en suivant le raisonnement adopté par le délégué du gouvernement, suivant lequel la notification d'un acte administratif autre que le bulletin d'impôt *stricto sensu* pourrait prendre toute forme qui permettrait au contribuable d'en prendre valablement connaissance, il y aurait lieu d'admettre que la décision d'annulation de la décision de liquidation d'astreinte, constituée par un « *post-it* » apposé sur le courrier de Monsieur ... pour le compte de la société X. SCI du 15 décembre 2006, dont Monsieur ... aurait pris connaissance lors de la consultation du dossier au greffe du tribunal, constituerait une décision définitive qui lui aurait été notifiée. En conclusion, la société demanderesse fait valoir que ni elle-même, ni son mandataire fiscal officiel n'aurait eu connaissance de la sommation-astreinte ou de la décision liquidant l'astreinte, selon la forme légalement requise, à savoir la forme écrite conformément au § 202 (6) AO, de sorte qu'elle n'aurait pas pu introduire de recours contre la sommation-astreinte.

En substance, la société demanderesse fait valoir que la décision liquidant l'astreinte litigieuse encourrait l'annulation, au motif que celle-ci reposerait sur un acte, à savoir la sommation-astreinte, qui n'existerait pas juridiquement, faute d'avoir été valablement notifié, alors qu'au vœu du § 202 (6) AO, la décision liquidant l'astreinte devrait être impérativement précédée par une sommation-astreinte.

Il convient partant d'analyser l'argumentation de la société demanderesse quant à une notification erronée et les conséquences en découlant.

La société demanderesse soutient que tant la sommation-astreinte que la décision portant fixation de l'astreinte n'auraient pas été valablement notifiées, dans la mesure où ces décisions n'auraient pas été notifiées à son mandataire au sens du § 219 AO, à savoir Monsieur ..., mais à l'adresse d'un autre de ses associés.

Le § 202 (1) AO dispose que « *Die Finanzämter können Anordnungen die sie im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstafen, Ausführung auf Kosten des Pflichtigen und unmittelbar erzwingen. (...)* »

(6) *Bevor ein Zwangsmittel festgesetzt wird, muss der Pflichtige unter Androhung des Zwangsmittels mit Setzung einer angemessenen Frist zur Vornahme der von ihm geforderten Handlung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich geschehen ausser wenn Gefahr im Verzug ist.*

(7) *Wer meint, zur Erfüllung der Aufforderung nicht verpflichtet zu sein, hat dies dem Finanzamt rechtzeitig unter Darlegung der Gründe mitzuteilen. »*

Il se dégage du § 202 (6) AO précité que, d'une part, la décision liquidant l'astreinte doit être précédée par une sommation-astreinte et, d'autre part, la sommation-astreinte et la décision portant fixation de l'astreinte doivent être faites par écrit.

Dans le cadre de la procédure d'établissement d'un bulletin d'établissement en commun, au sens du § 215 AO, tel que cela est le cas en l'espèce, le § 219 (1) AO dispose que : « *Ein einheitlicher Feststellungsbescheid, der nach § 215 erlassen wird, richtet sich*

gegen alle Personen, die an dem Betrieb, an dem Grundstück, an dem Betriebsgrundstück oder an der Gewerbeberechtigung, in den Fällen § 215 Absatzes 2 an den Einkünften beteiligt sind. Gesellschafter haben dem Finanzamt einen im Inland wohnenden Vertreter zu benennen, der ermächtigt ist, für die sämtlichen Gesellschafter die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen der Finanzbehörden in Empfang zu nehmen. Solange die Gesellschafter einen solchen Vertreter dem Finanzamt nicht benannt haben, sind die Finanzbehörden berechtigt, die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen einem der Gesellschafter zugehen zu lassen mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter; auf diese Wirkung ist in dem Feststellungsbescheid, der Rechtsmittelentscheidung oder sonstigen Verfügungen oder Mitteilung hinzuweisen. Die Vorschriften, die in den Sätzen 2 und 3 für Gesellschaften getroffen sind, gelten entsprechend für Gemeinschaften ».

Il se dégage de cette disposition que les décisions portant sur les questions communes au sens du § 215 AO doivent être prises à l'égard de tous les cointéressés et notifiées à chacun de ceux-ci, fût-ce par représentation. Elle ne s'applique en outre non seulement en ce qui concerne la notification des bulletins d'établissement, mais encore en ce qui concerne *«die mit der Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängende sonstige Verfügungen»*, parmi lesquelles doivent être rangées les astreintes afin d'amener le contribuable récalcitrant à déposer sa déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés.

En l'espèce, il n'est pas contesté par la partie étatique que la société X. SCI a désigné Monsieur ... comme mandataire habilité pour recevoir les notifications des bulletins et décisions qui la concernent au sens du § 219 AO.

Il ressort toutefois des pièces du dossier que tant la sommation-astreinte que la décision liquidant l'astreinte ont été envoyées à un autre associé de la société X. SCI et non pas à Monsieur ... en tant que mandataire de la société demanderesse.

Aux termes du § 91 AO, *« Verfügungen (Entscheidungen, Beschlüsse, Anordnungen) der Behörden für einzelne Personen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). Öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen genügt, wo sie nach den Steuergesetzen zugelassen ist. Zustellung ist nur erforderlich, wo sie ausdrücklich vorgesehen ist. »*

Il se dégage de cette disposition que pour qu'une décision fiscale en matière fiscale puisse prendre effet (*« wirksam werden »*), elle doit être portée régulièrement à la connaissance (*« bekanntgeben »*) de la personne à laquelle elle est destinée (*« demjenigen für den sie bestimmt ist; an den sie gerichtet ist »*). En d'autres termes, la décision administrative en matière fiscale ne devient opposable à son destinataire que lorsqu'elle est régulièrement notifiée, une prise de connaissance du contenu de la décision par son destinataire par une autre voie ne pouvant pas être assimilée à une notification d'après les termes exprès du § 91 AO.

La notification régulière implique que la décision en cause soit non seulement communiquée dans l'une des formes admises par la loi, mais également que l'administration prenne les dispositions administratives nécessaires pour que la communication de la décision

en question parvienne directement au destinataire pour que celui-ci soit utilement mis en mesure d'en prendre connaissance.

Force est dès lors de constater que la notification de la sommation-astreinte et de la décision liquidant l'astreinte n'est pas régulière, même si la société demanderesse admet que par le biais de son représentant, elle a eu par la suite connaissance de ces décisions.

Or, une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'une décision individuelle ne conditionne pas son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère. En effet, le § 91 AO érige la décision fiscale non pas en un acte réceptice, n'ayant d'existence juridique qu'à la condition d'être notifié à son destinataire, mais seulement en un acte ayant une existence juridique propre, sa notification ne conditionnant que ses effets à l'égard de son destinataire. Cependant, une décision fiscale non valablement notifiée est à qualifier d'acte administratif purement interne à l'administration qui peut être rapporté, remplacé ou modifié conformément au § 92 AO.

S'il est vrai que le § 246 (2) AO dispose que « *ein Rechtsmittel kann eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt* » et qu'un recours peut ainsi être introduit contre une décision dès que l'administration fiscale a formé définitivement sa volonté d'imposer une obligation de faire sous astreinte et l'a matérialisée par une décision en bonne et due forme, même si celle-ci n'a pas été notifiée dans les formes légales au moment de l'introduction de la voie de recours, dès que le contribuable a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre de l'existence de cette décision. Il n'en reste pas moins que cette disposition vise l'hypothèse particulière où le destinataire d'une décision en a eu communication effective et a introduit la voie de recours légalement prévue avant la date où la notification régulière est présumée être accomplie, de manière que l'application de cette disposition est conditionnée par l'existence d'une notification régulière accomplie après la date d'introduction de la voie de recours. Il s'ensuit qu'en l'absence de notification régulière, cette disposition ne saurait trouver application.

C'est dès lors à tort que le directeur a rejeté la réclamation introduite par Monsieur ... pour compte de la société demanderesse comme non fondée, étant donné que la décision liquidant l'astreinte repose sur une sommation-astreinte qui n'a aucun effet, à défaut d'avoir été notifiée régulièrement à son destinataire, entachant ainsi la décision liquidant l'astreinte déferée d'illégalité.

Il suit des développements qui précèdent et sans qu'il y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés par la société demanderesse que le recours en annulation est fondé, de sorte que la décision directoriale déferée du 13 mars 2008 encourt l'annulation.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 mars 2008 (n° C 14331 du rôle) et renvoie l'affaire devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 2 avril 2009 par le premier juge, délégué à cette fin, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler